

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

DYLIANE MOURÍ SILVA DE SOUZA

***EXPECTATION GAP EM AUDITORIA: ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DE
CONTADORES, ESTUDANTES E OUTROS USUÁRIOS QUANTO ÀS
RESPONSABILIDADES DO AUDITOR INDEPENDENTE***

JOÃO PESSOA

2017

DYLIANE MOURÍ SILVA DE SOUZA

***EXPECTATION GAP EM AUDITORIA: ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DE
CONTADORES, ESTUDANTES E OUTROS USUÁRIOS QUANTO ÀS
RESPONSABILIDADES DO AUDITOR INDEPENDENTE***

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora Prof.^a: Dr.^a Rossana Guerra de Sousa

JOÃO PESSOA

2017

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

S719e Souza, Dyliane Mourí Silva de.

EXPECTATION GAP EM AUDITORIA: ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DE CONTADORES, ESTUDANTES E OUTROS USUÁRIOS QUANTO ÀS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR INDEPENDENTE / Dyliane Mourí Silva de Souza. – João Pessoa, 2017.
61f.

Orientador(a): Profº Dr. Rossana Guerra de Sousa.

Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) – UFPB/CCSA.

1. Expectation Gap. 2. Auditoria. 3. Diferenças de expectativas. 4. Normas. 5. Percepção. I. Título.

UFPB/CCSA/BS

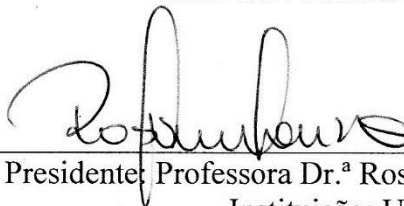
CDU:657(043.2)

DYLIANE MOURÍ SILVA DE SOUZA

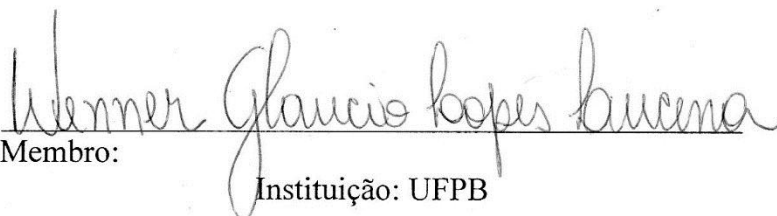
***EXPECTATION GAP* EM AUDITORIA: ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DE
CONTADORES, ESTUDANTES E OUTROS USUÁRIOS QUANTO ÀS
RESPONSABILIDADES DO AUDITOR INDEPENDENTE**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA

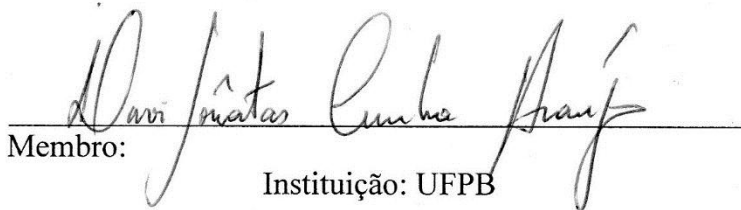


Presidente: Professora Dr.^a Rossana Guerra de Sousa
Instituição: UFPB



Membro:

Instituição: UFPB



Membro:

Instituição: UFPB

João Pessoa, 23 de maio de 2017.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primordialmente a Deus, por cuidar e olhar por mim em todos os momentos de minha vida.

Aos meus pais, Rita e Valmir, por todo amor, carinho e dedicação. Além de todo o investimento a mim destinado para que eu possa atingir meus objetivos.

Ao meu irmão, Dayvisson, por ser meu amigo, companheiro de todas as horas, conselheiro e apoiador em todos os meus momentos.

Ao meu namorado, Vinícius Matheus, por todo companheirismo, compreensão e encorajamento nos momentos difíceis.

À minha orientadora, Rossana Guerra, a quem agradeço não apenas por ter aceitado o convite de me orientar, mas por ter despertado em mim um senso crítico e influenciado para que eu me tornasse uma estudante, e conseqüentemente uma profissional melhor.

Ao professor Wenner Glaucio, por acreditar em mim desde sempre, pelas oportunidades a mim concedidas, pelos conselhos e pela amizade que transpassa a sala de aula.

Ao professor Davi Jônatas, pelas contribuições para a realização dessa pesquisa.

Aos professores do DFC, em especial aos professores Carla Janaína e Tiago Echternacht, por serem exemplos de docentes, totalmente acessíveis e disponíveis, que buscam ajudar os alunos dentro e fora da sala de aula.

Ao projeto Educação Financeira pra Toda Vida, por todos os ensinamentos e colegas adquiridos através do mesmo.

Aos meus amigos, em especial os que moravam no meu bairro, companheiros de viagem até a UFPB, que tornaram minhas manhãs melhores por vários dias, principalmente: Andreza, Adriane, Renato, Josivaldo, Elaine, Luan e Cecília.

E aos colegas de curso, os quais tornaram esses quatro anos bem mais aprazíveis, em especial a: Amandinha, Isabela, Marcelle, Sarah, Priscylla, Thamires, Roberta, Vitor, Beto, Anderson, Guilherme, Genetone, Simão, Kennedy, Carlos e Arlindo.

RESUMO

Esse trabalho tem por objetivo identificar qual a percepção da sociedade quanto às responsabilidades do auditor independente mediante as Normas Técnicas para Trabalhos de Auditoria. Buscou-se, através da percepção de contadores, estudantes do curso de Ciências Contábeis e outros usuários identificar quais são as expectativas da sociedade quanto aos trabalhos de auditoria, bem como houve a identificação de fatores que auxiliam para que tais expectativas sejam mais realistas. A coleta de dados foi realizada com a utilização de questionário, dividido em questões para conhecimento do perfil do respondente, nível de familiaridade acerca de auditoria, e questões assertivas com a utilização de escala tipo *Linkert* para a mensuração da percepção social quanto às responsabilidades do auditor. Houve a utilização de quatro tipos de análises, uma descritiva, uma fatorial, uma das variáveis que denotam familiaridade e uma das diferenças de expectativas entre os grupos, para que houvesse maior entendimento do assunto e interpretação dos dados. A análise e interpretação dos dados possibilitou perceber que a sociedade tem expectativas diferentes do que exigem as normas quanto às responsabilidades do auditor, em todos os contextos analisados, sendo o contexto referente à fraude o que atingiu os maiores níveis de expectativas por parte daqueles usuários que possuíam baixo nível de conhecimento acerca de auditoria, e o menor nível de expectativas por parte daqueles usuários que possuíam um maior nível de conhecimento acerca de auditoria. Foi constatado que diferentes grupos possuem diferentes expectativas, além de identificado que fatores como o estudo em auditoria, frequência de leitura de relatórios contábeis, já ter lido ou consultado relatórios de auditoria e o conhecimento das normas podem auxiliar no alcance de expectativas mais realistas por parte da sociedade.

Palavras-chave: *Expectation Gap*. Auditoria. Diferenças de expectativas. Normas. Percepção.

ABSTRACT

The aim of this work is to identify the society's perception of the responsibilities of the independent auditor through the Technical Norms for Audit Work. The perception of accountants, accounting students and other users of financial statements were identified, seeking to identify the expectations of society regarding the audit work, as well as identify the factors that help to make such expectations more realistic. Data collection was performed using a questionnaire, divided into questions to know the profile of the respondent, level of familiarity about auditing, and assertive questions using Linkert scale for the measurement of social perception regarding the responsibilities of the auditor. Four types of analyzes were used, one descriptive, one factorial, one of the variables denoting familiarity and one of the differences of expectations between the groups, so that there was greater understanding of the subject and interpretation of the data. The analysis and interpretation of the data made it possible to perceive that the society has different expectations of what the norms require regarding the responsibilities of the auditor in all contexts analyzed, being the context referring to the fraud which reached the highest levels of expectations on the part of those users who had low level of knowledge about auditing and the lowest level of expectations on the part of those users who had a higher level of knowledge about auditing. It was verified that different groups have different expectations, besides being identified that factors such as the study in audit, frequency of reading financial reports, have already read or consulted audit reports and the knowledge of the audit norms can help to reach more realistic expectations.

Key Words: Expectation Gap. Auditing. Differences in expectations. Financial standards. Perception.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Estrutura das diferenças de expectativas.....	19
--	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Perfil da amostra.....	30
Tabela 2 - Cruzamentos dos grupos com as variáveis referentes à auditoria externa.....	31
Tabela 3 - Escores fatoriais e variância dos construtos.....	32
Tabela 4 - Descrição do construto responsabilidade frente à fraude.....	34
Tabela 5 - Descrição do construto responsabilidade frente à não conformidade.....	34
Tabela 6 - Descrição do construto responsabilidade quanto à comunicação.....	35
Tabela 7 - Descrição do construto responsabilidade quanto ao controle interno.....	35
Tabela 8 – Associação entre estudo de auditoria externa e o nível de expectativa.....	36
Tabela 9 – Associação entre frequência de consulta de relatórios contábeis e nível de expectativa.....	36
Tabela 10 – Associação entre o conhecimento das normas de auditoria e o nível de expectativa.....	36
Tabela 11 - Associação entre leitura ou consulta de relatórios de auditoria e o nível de conhecimento.....	37
Tabela 12 - Diferença entre os grupos medida por meio do Teste de Kruskal-Wallis.....	37

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Composição do construto responsabilidade do auditor frente à fraude.....	27
Quadro 2 – Composição do construto responsabilidade do auditor frente à não conformidade com leis e regulamentos.....	28
Quadro 3 – Composição do construto responsabilidade do auditor quanto à comunicação.....	28
Quadro 4 – Composição do construto responsabilidade do auditor quanto ao controle interno.....	29

LISTA DE ABREVIATURAS

AC — Auditoria Contábil

AICPA — *American Institute of Certified Public Accountants*

CFC — Conselho Federal de Contabilidade

CPC — Comitê de Pronunciamentos Contábeis

NBC TA — Normas Brasileiras de Contabilidade para Trabalhos de Auditoria

PCAOB — *Public Company Accounting Oversight Board*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Tema e problema da pesquisa	13
1.2 Objetivos.....	14
1.2.1 Objetivo Geral	14
1.2.2 Objetivos Específicos	14
1.3 Justificativa	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 <i>Expectation Gap</i> em auditoria.....	17
2.2 Evidências empíricas das diferenças de expectativas em auditoria	20
2.3 Divisão de responsabilidades no contexto da auditoria independente.....	23
2.3.1 Responsabilidades da Administração.....	23
2.3.2 Responsabilidades do auditor independente.....	23
3 METODOLOGIA.....	26
3.1 Procedimentos Metodológicos.....	26
3.2 Mensuração dos construtos.....	26
3.3 População e Amostra.....	29
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	30
4.1 Perfil da Amostra.....	30
4.2 Análise fatorial das escalas.....	32
4.3 Análise descritiva dos construtos.....	33
4.4 Análise das variáveis que denotam familiaridade.....	35
4.5 Análise das diferenças entre os grupos.....	38
CONCLUSÃO.....	41
REFERÊNCIAS.....	44
APÊNDICE A: QUESTIONÁRIO APLICADO.....	47
APÊNDICE B- SAÍDAS DO SOFTWARE SPSS.....	50

1 INTRODUÇÃO

Em dezembro de 2016, a “Folha de S. Paulo” expôs a ocorrência de irregularidades praticadas pela Gol Linhas Aéreas Inteligentes. De acordo com o jornal, foi descoberto por órgãos reguladores americanos que, em 2010, ao prestar um serviço de auditoria à companhia, a empresa de auditoria Deloitte Touche Tohmatsu *Limited* havia adulterado relatórios de auditoria e alterado documentos referentes à entidade.

Ao apresentar tais relatórios, a Deloitte desrespeitou uma das características qualitativas fundamentais da informação contábil-financeira, que é a fidedignidade das informações (CPC 00, 2011). Em vista disso, o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) estabeleceu uma multa de US\$ 8 milhões à empresa de auditoria, bem como impôs diversas sanções a ex-sócios e a própria companhia.

Casos como o da Gol Linhas Aéreas Inteligentes, onde há incidência de fraudes, associadas ou não a falências de grandes corporações, mesmo as demonstrações tendo sido alvo de exame de um auditor independente, levam os usuários das informações contábeis a indagarem qual o papel do auditor independente, suas responsabilidades e sua credibilidade, uma vez que grande parte desses usuários tendem a atribuir ao auditor responsabilidades além daquelas estabelecidas nas normas contábeis, formando assim, expectativas irrealistas quanto a atuação desse profissional (ALMEIDA, 2004; ALBUQUERQUE; DIAS; BRUNI, 2010).

Essas expectativas sobre a responsabilidade do auditor variam desde a percepção de que o auditor independente deveria trazer aos usuários das informações contábeis se eles devem ou não investir em determinada empresa, bem como creem que esse deveria engajar-se predominantemente na detecção de atos ilícitos e fraudes por parte da companhia. Muitos também creem que o auditor seria responsável pela denúncia de fraudes, previsão da continuidade operacional da empresa, revisão na totalidade de documentos etc. (ALBUQUERQUE; DIAS; BRUNI, 2010; SALEHI, 2016).

Para Asare *et al.* (2016), a auditoria estabelece os limites nos quais ela presta o seu serviço, entretanto, os usuários, beneficiários do mesmo, tendem a formar expectativas com base nas suas necessidades de informação. Essas expectativas ilusórias por parte da sociedade fazem com que haja uma lacuna entre o que as normas estabelecem que são de responsabilidade do auditor e o que usuários das informações contábeis acreditam que seja função do mesmo.

As Normas Contábeis para Trabalhos de Auditoria (NBC TA) elucidam quais são as responsabilidades técnicas do auditor independente ao prestar um serviço de auditoria, e quais procedimentos devem ser adotados na realização desse trabalho. Normas como a NBC TA 200

(CFC, 2016), NBC TA 240 (CFC, 2016), NBC TA 250 (CFC, 2009), NBC TA 260 (CFC, 2009), e NBC TA 265 (CFC, 2009) estabelecem os limites da responsabilidade do auditor independente no contexto de fraudes, não conformidade com as leis e regulamentos e deficiências do controle interno. Bem como asseveram a quais partes cada um desses assuntos devem ser comunicados.

Apesar da NBC TA 200 (CFC, 2016) estabelecer que a função do auditor independente é de emitir uma opinião se as demonstrações contábeis estão de acordo com o modelo de relatório aplicável no país, parte da população acredita que o foco da auditoria está na detecção de fraudes. Tal fato pode ser visto na pesquisa de Menezes e Costa (2012), onde se pôde identificar que há uma lacuna de expectativas por parte dos usuários, especialmente no que concerne a “identificação, indagação e comunicação do risco de fraude” e a “responsabilidade e objetivo do auditor”.

As expectativas excessivas da população a cerca do trabalho dos auditores independentes se dá devido à falta de conhecimento das normas e de quais são as reais responsabilidades do auditor (SIDDIQUI *et al.*, 2009). Uma vez que essas expectativas dos usuários extrapolam o escopo dos deveres reais do auditor, está se atribuindo um alto grau de legitimidade à auditoria, relacionando-a a funções que não são próprias da sua atuação. De tal maneira, ao acreditar que tais funções são de responsabilidade do auditor, o usuário da informação contábil pode instalar uma crise de credibilidade e um menor prestígio associados ao trabalho do auditor independente. (POWER, 1994; ALBUQUERQUE; DIAS; BRUNI, 2010).

Buscando identificar a natureza das diferenças de expectativas na Austrália, Monroe e Woodliff (1993) compararam as expectativas de estudantes de auditoria e estudantes de *marketing*. Foi constatado, no começo do período letivo, que ambos os grupos apresentavam diferença significativa quanto às responsabilidades do auditor independente. No final desse mesmo período, as expectativas dos estudantes de auditoria estavam bem mais realistas, atribuindo menor nível de responsabilidade aos auditores, enquanto que as expectativas dos alunos de *marketing* foram pouco alteradas, mostrando assim que um maior nível de conhecimento a cerca de auditoria e das normas para trabalhos de auditoria faz com que haja expectativas mais realistas por parte da população.

A existência da lacuna de expectativas em auditoria faz com que seja necessário o empenho em políticas que visem à redução da diferença de expectativas entre a sociedade em geral e o que está prescrito nas Normas Brasileiras de Contabilidade acerca das responsabilidades do auditor independente.

1.1 Tema e problema de pesquisa

Esta pesquisa visa investigar qual a percepção da sociedade acerca da responsabilidade do auditor independente mediante ao que está prescrito pelas Normas Contábeis para Trabalhos de Auditoria. As normas utilizadas em comparação com a percepção social foram: a NBC TA 200 (CFC, 2016), NBC TA 240 (CFC, 2016), NBC TA 250 (CFC, 2009), NBC TA 260 (CFC, 2009), e a NBC TA 265 (CFC, 2009).

A falta de conhecimento por parte da população acerca das responsabilidades do auditor faz com que usuários das informações financeiras criem expectativas irrealistas, como a de que ao emitir um parecer favorável a uma instituição, o auditor assegura que as demonstrações financeiras auditadas estão 100% precisas, ou que, ao prestar um trabalho de auditoria, o auditor examina todas as transações da empresa (POTER, 1993; POTER E GOWTHORPE, 2004).

O foco desta pesquisa está na elucidação da responsabilidade do auditor independente, uma vez que, em diversos casos, mesmo prestando o serviço de forma coerente com as normas e princípios contábeis, os auditores independentes, ao emitirem um parecer favorável, são acusados de não terem agido adequadamente, uma vez que os usuários das informações contábeis creem que é de responsabilidade do auditor alertá-los sobre toda e qualquer distorção existente na organização, esperando que a auditoria lhes forneça certo tipo de garantia, quando na realidade ela fornece uma garantia extremamente inferior (POWER, 1994).

Parasuraman *et al.* (1988) afirmam que consumidores criam expectativas a respeito de determinado serviço, e essas expectativas são tidas como previsões do retorno que esse serviço trará (*should expectation*). Quando o serviço traz um retorno diferente da percepção dos usuários acerca do resultado daquele serviço, isso ocasiona uma *expectation gap*, ou seja, uma lacuna de expectativas. Dessa maneira, pode-se afirmar que a percepção do usuário a cerca do retorno que determinado serviço trará, é também a sua expectativa quanto ao resultado de tal serviço.

Em auditoria, *expectation gap* pode ser definido como a diferença entre o que o público espera que seja de responsabilidade do auditor e o que o auditor percebe que é de sua responsabilidade (WOLF *et al.*, 1999). Diante disso, apresenta-se o seguinte problema de pesquisa: **qual a percepção de contadores, estudantes e outros usuários quanto às responsabilidades do auditor independente frente ao que está prescrito pelas Normas Técnicas para Trabalhos de Auditoria?**

1.2 Objetivos

Apresenta-se a seguir o objetivo geral para que se possa responder ao problema de pesquisa, e na sequência, encontram-se os objetivos específicos, que representam os passos que auxiliarão para que o objetivo geral seja plenamente alcançado.

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar a percepção de contadores, estudantes e outros usuários quanto às responsabilidades do auditor independente mediante as Normas Técnicas para Trabalhos de Auditoria.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Analisar a percepção de usuários, estudantes e contadores em confronto aos aspectos das normas contábeis referentes à responsabilidade do auditor;
- Verificar se há associação entre as expectativas da sociedade no que tange as responsabilidades do auditor independente e as variáveis que denotam o nível de familiaridade acerca de auditoria;
- Perscrutar a diferença de percepção de contadores, estudantes e outros usuários quanto às responsabilidades do auditor independente.

1.3 Justificativa

Há alguns séculos, um tipo de auditoria já era desenvolvida pelos cidadãos que tinham grandes posses. De acordo com Knechel (2001), a auditoria era inicialmente uma forma de identificar se seus patrimônios permaneciam intactos frente aos funcionários aos quais eram confiados. Dessa forma, a auditoria aparentava ter seu foco na detecção de fraudes.

O processo de globalização e ao desenvolvimento dos mercados financeiros fez com que auditoria contábil moderna surgisse, sendo ela uma forma de aumentar a confiabilidade por parte dos usuários nas demonstrações financeiras emitidas pelas companhias (SOUZA *et al.*,

2012). Entretanto, muitos usuários das informações contábeis ainda possuem a mentalidade de que a auditoria foca primordialmente em detectar fraudes e não conformidades existentes em determinada entidade.

Visto que as funções e responsabilidades do auditor independente são as que estão estabelecidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade, e que as percepções dos usuários da informação contábil são diferentes do que exige a norma, essa diferença tende a acarretar problemas tanto para o usuário, que acreditará estar recebendo um retorno do serviço de auditoria distinto ao que ele esperava, quanto para o auditor, que pode ser acusado erroneamente de não cumprir com o seu papel e perder sua credibilidade frente ao mercado, mesmo realizando tudo aquilo que as normas o exigem.

Faz-se necessário então, um estudo contínuo das diferenças no nível de expectativas dos usuários das informações contábeis, uma vez que seus achados são importantes para que haja a identificação de políticas que visem à diminuição das diferenças de expectativas em relação aos trabalhos de auditoria (MENEZES; COSTA, 2012).

No contexto das diferenças de expectativas, Monroe e Woodliff (1994) buscaram identificar, por meio de questionário, a existência e a natureza das diferenças de expectativas na Austrália. O questionário foi respondido por diversos grupos, como auditores, contadores, acionistas, diretores, credores e estudantes de graduação. Foi constatado que havia diferença significativa entre o que os auditores acreditavam ser de sua responsabilidade, e o que os demais grupos acreditavam que fosse. Também foi identificado que as diferenças de expectativas eram maiores nos grupos tidos como menos sofisticados, que nesse caso, eram os acionistas e os estudantes.

A presente pesquisa busca identificar, no cenário brasileiro, qual a percepção de contadores, estudantes do curso de Ciências Contábeis e outros usuários da informação contábil (de diferentes áreas de formação) no que tange as responsabilidades do auditor independente mediante as normas técnicas para trabalhos de auditoria, bem como verificar se o nível de conhecimento acerca de contabilidade e auditoria auxilia na concepção de expectativas mais realistas por parte da sociedade, de forma que aqueles respondentes que possuam um maior nível de familiaridade acerca de auditoria, sejam os que possuem uma percepção mais condizente com aquilo que as normas exigem do auditor independente.

Seus achados apresentam relevância por meio das informações que são geradas para a sociedade, podendo servir de base para que haja uma maior disseminação do conhecimento no tocante as responsabilidades do auditor independente e que se possa ratificar a existência da

diferença no nível de expectativas por parte dos usuários no que diz respeito às responsabilidades do auditor independente.

Por conseguinte, as informações encontradas podem ser utilizadas para ressaltar a importância de que a sociedade conheça quais são as reais funções do auditor independente, para que não se exija do mesmo o que está além de suas responsabilidades; serem utilizadas como apoio para que os auditores independentes reconheçam a importância de trazer ao conhecimento público quais são as suas reais funções; e servir de referencial para novas pesquisas.

1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A auditoria independente das demonstrações contábeis estabelece um conjunto de procedimentos técnicos, tendo por objetivo a capacitação do profissional auditor para a emissão de um parecer a cerca da adequação com que essas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, frente às Normas Brasileiras de Contabilidade e legislação específica no que for pertinente (SANTOS; PEREIRA, 2004).

Apesar das Normas Brasileiras de Contabilidade esclarecerem quais as funções e responsabilidades do auditor independente, bem como qual o objetivo de uma auditoria, a sociedade tende a criar expectativas irreais a cerca de tal serviço, provocando assim uma lacuna de expectativa entre o que a auditoria pode oferecer e o que a sociedade espera que ela ofereça.

2.1 *Expectation Gap* em auditoria

O conceito de lacuna de expectativas aplicado à auditoria teve seu surgimento na década de 70, sendo definido por Liggio (1974, p.27) como “a diferença entre o nível de desempenho esperado tal como previsto pelo auditor independente e pelo usuário das demonstrações financeiras”.

Ainda na década de 70, mais precisamente em 1974, visando identificar se realmente havia diferenças entre as expectativas dos usuários e o serviço que o auditor independente oferecia, o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) criou a *Cohen Commission*. Essa comissão identificou que realmente havia diferenças de expectativas, e que apesar dos usuários não conhecerem bem o papel da auditoria, atribuindo ao auditor algumas responsabilidades que a ele não competem, a maioria das expectativas da sociedade eram razoáveis, e os principais culpados por tal lacuna de expectativas eram os próprios auditores, por apresentarem baixo desempenho.

A *Cohen Commission*, em 1978, estabeleceu uma série de recomendações e sugestões aos auditores, visando diminuir as diferenças de expectativas, tais como:

- Reforçar o papel do auditor independente na Sociedade;
- Formar opinião acerca das Demonstrações Contábeis;
- Reportar a existência de incertezas nos Relatórios Financeiros;
- Clarificar quais as responsabilidades do auditor na detecção de fraudes;

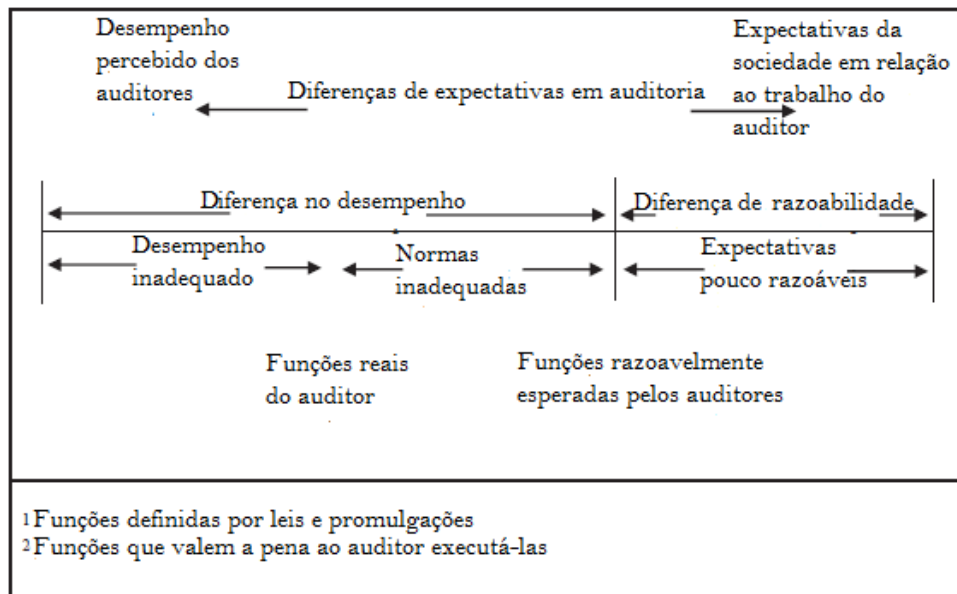
- Estabelecer os limites do papel do auditor e sua extensão;
- Melhorar a comunicação entre o auditor e os usuários;
- Manter a independência dos auditores;
- Preservar a qualidade da auditoria.

Para Humphrey, Moizer e Turley (1992), aspectos como a própria natureza da auditoria, as expectativas pouco razoáveis da sociedade e as crises das empresas são fatores determinantes para que haja o aumento da diferença de expectativas e o surgimento de novas expectativas por parte da população.

Segundo Porter (1993), *expectation gap* em auditoria é definida como aquela lacuna existente entre as expectativas da sociedade em relação aos auditores e o desempenho dos auditores conforme percebido pela sociedade. Para Porter, essa lacuna compreende dois grandes componentes, que são:

1. A "lacuna da razoabilidade" – a lacuna entre o que a sociedade espera dos auditores e o que os auditores podem razoavelmente esperar para realizar;
2. A "lacuna de desempenho" – a lacuna entre o que a sociedade pode razoavelmente esperar dos auditores e o que percebe que eles entregam. Isso pode ser subdividido em:
 - (A) o "déficit de padrões" – a lacuna entre as responsabilidades que a sociedade espera razoavelmente que os auditores exerçam, e as responsabilidades reais dos auditores, tal como definidas no estatuto, jurisprudência, regulamentação e promulgações; e
 - (B) a "lacuna de desempenho deficiente" - a diferença entre o padrão esperado de desempenho dos auditores que executam essas responsabilidades e o desempenho real dos auditores.

Porter (1993) ainda afirma que a estrutura das diferenças de expectativas pode ser representada pela seguinte figura.

FIGURA 1: Estrutura das diferenças de expectativas

FONTE: Adaptado de Porter (1993)

De acordo com Almeida (2004), as diferenças de expectativas em auditoria estão presentes no dia-a-dia da sociedade, e alimentam o ambiente de crítica e de litígio contra os auditores, colocando em dúvida a qualidade dos trabalhos de auditoria e questionando o desempenho desses, fazendo assim com que se quebre o elo de confiança entre auditores e os utilizadores da informação financeira, uma vez que o papel do auditor e a credibilidade que ele garante as demonstrações financeiras são postos em causa.

Porter e Gowthorpe (2004) afirmam que para que a profissão de auditoria possa fazer grandes progressos, é necessário focar seus esforços na redução das diferenças de expectativas, principalmente no tocante a educar a sociedade sobre a função da auditoria, o papel e responsabilidades do auditor independente.

Lee, Azham, e Kandasamy (2008) buscaram identificar métodos para reduzir a lacuna de expectativa existente entre a sociedade e a auditoria, para isso, eles revisaram e analisaram trabalhos empíricos anteriores e chegaram à conclusão de que os seguintes métodos trariam resultados: a) educação dos usuários das informações financeiras; b) expansão dos relatórios de auditoria; c) uso de metodologias estruturadas de auditoria e d) a expansão das responsabilidades do auditor independente, bem como a melhoria em seu desempenho.

Salehi *et al.* (2009) afirmam que devido a tendência de haver a separação entre a propriedade e a gestão no meio empresarial, a auditoria é essencial não apenas para os acionistas e público em geral, mas também para os proprietários que veem na auditoria uma forma de haver maior confiabilidade nas contas apresentadas pela administração, demonstrando assim

que a auditoria é uma importante ferramenta de asseguração. Para os autores, o problema encontra-se quando os usuários esperam do auditor uma asseguração maior do que esse pode oferecer, pois isso ocasiona a lacuna de expectativas.

Almeida (2012) assevera que, devido a auditoria ser um tipo de prestação de serviço, é normal que haja uma expectativa por parte dos consumidores (nesse caso, os usuários das informações financeiras) de qual retorno esse serviço trará. Dessa forma, um relatório de auditoria pode aumentar o nível de satisfação dos consumidores se esse trazer várias dimensões que convirjam com as expectativas previamente idealizadas pelos usuários das informações contábil-financeiras.

A NBC TA 200 (CFC, 2016) assevera que a auditoria externa tem por objetivo a expressão de uma opinião por parte do auditor sobre se as demonstrações contábeis de uma entidade foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. Desse modo, pode-se perceber que não é objetivo da auditoria adequar-se a todas as expectativas dos consumidores, mas sim certificar-se de que as informações financeiras representam, adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira de determinada entidade.

2.2 Evidências empíricas das diferenças de expectativas em auditoria

Face à existência das diferenças de expectativas em auditoria, diversos estudos foram desenvolvidos ao redor do mundo visando evidenciar, quantificar e identificar quais são as diferenças de expectativas dos usuários das informações financeiras frente ao que a auditoria pode lhes oferecer (MONROE; WOODLIFF, 1993; EPSTEIN; GEIGER, 1994; PIERCE; KILCOMMINS, 1996; BEST; BUCKBY; TAN, 2001; FRANK; LOWE; SMITH, 2001; PORTER; GOWTHORPE, 2004; SIDANI, 2007; ALMEIDA; COLOMINA, 2008; OSENI; EHIMI, 2012; MENEZES; COSTA, 2012; FÜREDI-FÜLÖP, 2015; SALEHI, 2016).

Algumas pesquisas apresentam o conhecimento como forma de diminuição das diferenças de expectativas. Monroe e Woodliff (1993) afirmam, por meio de evidências empíricas, que o nível de conhecimento por parte usuários a respeito das normas de auditoria auxilia na redução das diferenças de expectativas.

Epstein e Geiger (1994) buscaram identificar a visão dos investidores acerca da garantia que a auditoria traz, chegando a conclusão que aqueles investidores que possuíam um maior nível de educação na área de contabilidade, finanças e análises de investimento, e que faziam uso dos relatórios de auditoria, tenderam a exigir um menor nível de segurança absoluta por

parte dos auditores, demonstrando que a educação pode ser uma ponte para a diminuição da *expectation gap* em auditoria.

Pierce e Kilcommins (1996) aplicaram questionários, no início do ano letivo, em alunos da Universidade de Dublin, que nunca haviam estudado a disciplina de auditoria. Um ano após, eles aplicaram o mesmo questionário aos mesmos respondentes, entretanto, alguns desses haviam estudado um módulo ou um curso de auditoria. Os resultados mostraram que os alunos que haviam estudado a disciplina de auditoria possuíam expectativas mais realistas ao responderem novamente o questionário, provando que o nível de conhecimento em auditoria faz com que haja uma redução das diferenças de expectativas existentes entre usuários e as normas.

Best, Buckby e Tan (2001) constataram diferenças de expectativas amplas em Singapura, especialmente no contexto da responsabilidade do auditor na prevenção e detecção de fraudes, na manutenção de registros contábeis e no exercício de julgamento na seleção dos procedimentos de auditoria a serem adotados. Porém, também foram encontradas, em grau menor, expectativas com relação à solidez dos controles internos da entidade e a expectativa de que o auditor possa auferir se as demonstrações são totalmente verídicas em todos os seus aspectos.

Frank, Lowe e Smith (2001) conduziram um estudo visando identificar as diferenças de expectativas de auditores, jurados e estudantes de contabilidade. Pode-se identificar que há diferenças significativas entre a percepção de auditores e jurados acerca da profissão contábil. Entretanto, foi visto que os estudantes de contabilidade apresentavam respostas semelhantes às respostas de auditores atuantes.

Porter e Gowthorpe (2004) fizeram uma comparação entre as diferenças de expectativas encontradas no Reino Unido, em 1999, e na Nova Zelândia, em 1998 e 1999. O estudo demonstrou que as diferenças de expectativas nos dois países são similares, e que as principais diferenças de expectativas estão ligadas às ações fraudulentas desenvolvidas por determinada entidade, no tocante ao auditor divulgar tempestivamente tais informações. Além de terem salientado a importância da educação como ferramenta para diminuir tal assimetria.

Sidani (2007) buscou identificar se havia uma diferença de expectativas entre contadores e não contadores (sociedade de modo geral) no Líbano. Uma lacuna de expectativas foi encontrada entre a percepção dos auditores acerca da sua profissão, comparado com a percepção dos outros usuários. A diferença mais significativa ocorreu na percepção do papel do auditor em relação à detecção de fraude.

De acordo com Almeida e Colomina (2008), ao investigarem a percepção de auditores, professores de contabilidade e auditoria, e usuários das informações financeiras, chegou-se à conclusão de que as expectativas dos usuários portugueses eram semelhantes as dos países anglo-saxões, sendo a responsabilidade do auditor em relação à fraude o tópico de maior significância na diferença de expectativas.

Oseni e Ehim (2012) buscaram identificar a evidência e a natureza das diferenças de expectativas exigentes na Nigéria. Foi constatado que existe uma lacuna de expectativas superior nas áreas referentes às responsabilidades do auditor no contexto de prevenção e detecção de fraudes. Entretanto, ressaltou-se que essa expectativa excessiva ocorre principalmente devido ao desempenho insuficiente por parte dos auditores independentes.

Menezes e Costa (2012) conduziram uma pesquisa visando identificar se existem diferenças de expectativa entre os usuários de informação contábil e os auditores independentes em relação ao conteúdo das novas normas de auditoria. Como resultado, foi identificado que existem diferenças significativas no nível de expectativa dos usuários em comparação ao dos auditores, principalmente em relação às variáveis “Identificação, indagação e comunicação do risco de fraude” e “responsabilidade e objetivo do auditor”.

Füredi-Fülöp (2015) buscou identificar quais os fatores que causavam as lacunas de expectativas em auditoria na Hungria. Para isso, questionários foram aplicados a grupos que são diretamente ligados com a preparação e o uso dos relatórios financeiros, como auditores, contadores, analistas financeiros, bancários etc. O resultado mostrou que não são apenas as expectativas pouco realistas da sociedade que causam tal problema, mas sim, uma combinação do desempenho deficiente de auditores, deficiências nos padrões de auditoria, e uma junção de expectativas desproporcionadas e interpretações inadequadas das funções de auditoria.

Salehi (2016) buscou quantificar as diferenças de expectativas existentes no Irã, e verificou que há uma diferença significativa de expectativas entre os investidores e os auditores no país. Ressaltando também a importância da adoção de políticas que tragam a diminuição dessa questão.

Em todos os estudos foram identificadas diferenças entre as expectativas dos usuários das informações financeiras a cerca do que ele espera como produto de um serviço de auditoria, principalmente no contexto da responsabilidade do auditor no tocante a prevenção e detecção de fraudes, mostrando que a população atribui ao auditor responsabilidades que são pertencentes à administração de entidade. Também foi identificado que a educação pode ser uma ferramenta para a diminuição das diferenças de expectativas. Dessa forma, há a necessidade de esclarecer a divisão de responsabilidades em um serviço de auditoria.

2.3 Divisão de Responsabilidades no contexto da auditoria independente

Frente a habitual atribuição de responsabilidades ao auditor independente que não são inerentes a sua função, Longo (2011) assevera a importância da divisão de responsabilidades, uma vez que tal divisão trará maior entendimento aos usuários das informações contábeis.

2.3.1 Responsabilidades da Administração

De acordo com a NBC TA 200 (CFC, 2016) e NBC TA 260 (CFC, 2009), a responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis cabe à administração da entidade a ser auditada e sua supervisão geral cabe aos responsáveis pela governança.

A NBC TA 240 (CFC, 2016) traz que a responsabilidade pela prevenção e detecção de fraudes, bem como a supervisão dos sistemas de monitoramento de riscos, conformidade com a lei e o controle financeiro é de incumbência da administração da entidade e de sua governança.

A NBC TA 250 (CFC, 2009) ratifica a posição de que é de responsabilidade da administração assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas de acordo com as disposições de leis e regulamentos.

É de responsabilidade da administração, supervisionada pelos responsáveis pela governança, lidar com o controle interno, conforme estabelece a NBC TA 265 (CFC, 2009). Dessa forma, mesmo que o auditor independente identifique problemas no controle interno e comunique a administração, a responsabilidade pela implantação ou não de medidas corretivas é da administração e dos responsáveis pela governança.

Ao identificar quais as responsabilidades da administração e da governança da entidade ao ser auditada, há facilidade em identificar quais são as responsabilidades do auditor.

2.3.2 Responsabilidades do auditor independente

A NBC TA 240 (CFC, 2016) estipula que é de responsabilidade do auditor obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contém distorções relevantes, causadas por fraude ou erro. Nesse sentido, a NBC TA 200 (CFC, 2016) assevera que o auditor independente não é responsável pela detecção de distorções que não sejam relevantes para as demonstrações contábeis como um todo.

Tal norma ainda ressalta que a asseguração razoável não é um nível de segurança absoluto, uma vez que existem limitações em um trabalho de auditoria, como exemplo, o fato do auditor trabalhar com amostras.

O auditor tem a responsabilidade de manter uma atitude de ceticismo profissional durante toda a auditoria, conforme estabelece a NBC TA 240 (CFC, 2016). Entretanto, caso haja razão para pensar o contrário, o auditor deve entender todas as afirmações da entidade como legítimas.

Dessa forma, o auditor, ao prestar um serviço, não tem o pensamento primordial de que encontrará informações ilegítimas, uma vez que a administração da entidade, responsável pela elaboração das demonstrações financeiras, é a parte mais interessada em que não haja distorções. Assim sendo, o auditor considera o risco de distorções referentes a fraudes, não conformidades ou deficiências no controle interno da entidade apenas para planejar a extensão e os riscos do trabalho de auditoria.

Nesse sentido, a NBC TA 240 (CFC, 2016) ressalta que não é de responsabilidade do auditor a identificação de fraudes que não causem distorções relevantes nas demonstrações financeiras. Todavia, caso ele identifique a ocorrência ou possibilidade de ocorrência de fraude, o auditor independente deve comunicar tal fato a administração da entidade, a não ser que o auditor acredite que a administração possui envolvimento com tal distorção. Nesse caso, o auditor deve comunicar esse assunto aos responsáveis pela governança.

Conforme determina a NBC TA 250 (CFC, 2009), também não é de responsabilidade do auditor independente a prevenção ou a não conformidade com leis, e não se pode exigir que ele detecte a não conformidade com todas as leis e regulamentos pertinentes a uma entidade, sendo de sua responsabilidade conhecer apenas aquelas leis e regulamentos que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis.

Caso não identifique não conformidades, não é de responsabilidade do auditor independente executar procedimentos adicionais de auditoria. No entanto, a NBC TA 260 (CFC, 2009) estabelece que ao identificar a ocorrência, ou a suspeita de ocorrência, de não conformidade com leis e regulamentos, ou ao identificar a ocorrência de fraude, no Brasil, embora haja o dever de manter a confidencialidade das informações do cliente, o auditor de instituição financeira tem a obrigação legal de comunicar a ocorrências as autoridades de supervisão. Entretanto, em outros setores e outros países, só há tal necessidade se a administração da entidade não tomar as devidas ações corretivas.

Diferentemente do que ocorre no contexto de fraudes e não conformidades, ao identificar deficiências no controle interno, o auditor independente não tem obrigatoriedade de

divulgar tais informações a terceiros, sendo de sua responsabilidade, conforme a NBC TA 265 (CFC, 2009), comunicar apenas a administração e aos responsáveis pela governança da entidade as deficiências de controle interno identificadas durante o trabalho de auditoria, e que são, em seu julgamento profissional, relevantes.

Cabe salientar que não é requerido ao auditor repetir informações sobre deficiências de controle interno se elas foram comunicadas anteriormente à administração por outras partes ou por ele mesmo. Como também não é de responsabilidade do auditor expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno. Considerando-o apenas para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.

3 METODOLOGIA

Nesta seção é abordada a metodologia utilizada para que houvesse o pleno atendimento dos objetivos da pesquisa. Trazem-se, primordialmente, os procedimentos metodológicos

abordados. Em seguida, mostra-se como foi feita a mensuração dos construtos. Logo após, apresenta-se a população e a amostra da pesquisa.

3.1 Procedimentos Metodológicos

Este trabalho tem como objetivo central a captura da percepção da sociedade quanto às responsabilidades do auditor independente no exercício de seu trabalho, tendo por base a possível existência de um *expectation gap* (LIGGIO, 1974).

Para o atingimento deste propósito foi proposta uma abordagem de cunho quantitativo, com utilização de escalas de percepção tipo *Linkert* para mensuração da percepção social no que tange a responsabilidade do auditor independente, sendo essa percepção social a variável central de análise.

O método de coleta dos dados se deu por meio de um questionário, aplicado de forma *online*, por meio da ferramenta *Google Forms* e em forma física. O questionário foi subdividido em três partes, onde a primeira parte trazia questões visando conhecer o perfil do respondente; a segunda parte trazia questões que visavam conhecer o nível de familiaridade do respondente acerca de auditoria; e a terceira parte era composta por assertivas, as quais foram divididas posteriormente em construtos e utilizadas para medir a percepção social.

A análise dos dados foi realizada por meio de testes de médias entre as dimensões analisadas e também segmentados quanto ao nível de conhecimento contábil do respondente, utilizando testes não paramétricos de comparação de médias. Também houve uma análise fatorial dos construtos, e uma tabulação cruzada entre as variáveis que mediam o nível de familiaridade do respondente acerca de auditoria e o nível de expectativa do mesmo no que tange as responsabilidades do auditor independente. Todas as análises foram operacionalizadas por meio do software SPSS.

3.2 Mensuração dos construtos

A mensuração dos construtos trabalhados será feita com utilização de escalas de percepção tipo *Linkert*. Para Hair *et al.* (2014), é necessário utilizar no mínimo três variáveis por construto visando obter uma escala de maior confiabilidade. Dessa forma, esta pesquisa buscou seguir tal recomendação.

A escala está construída a partir de dimensões que expressam as responsabilidades dos auditores segundo as normas, convertidas em assertivas, positivas e negativas, a ser apresentada

aos respondentes. Essas assertivas foram divididas em quatro construtos, sendo esses: um construto referente à fraude, um construto referente à não conformidade com leis e regulamentos, um construto referente à comunicação e um construto referente ao controle interno.

Com relação às responsabilidades do auditor independente no contexto de fraude, têm-se como base para a construção desse construto as normas para trabalhos de auditoria da série 200 e estudos como o de Best, Buckby e Tan (2001), que asseveram o alto grau de legitimidade atribuído aos auditores no contexto da detecção de fraudes. O construto possui 4 variáveis e pode ser observado no quadro a seguir.

QUADRO 1: Composição do construto responsabilidade do auditor frente à fraude

Responsabilidade frente à fraude		Referências
Q5.1	O auditor é responsável por detectar toda e qualquer distorção proveniente de fraude.	Best <i>et al.</i> (2001) Sidani (2007) Almeida e Colomina (2008) NBC TA 200 (CFC, 2016) NBC TA 240(CFC, 2016).
Q5.5	O auditor não é responsável por estabelecer juridicamente se houve ocorrência de fraude.	
Q11.1	Para certificar-se de que não há ocorrência de fraude em determinada companhia, o auditor deve analisar todas as transações da organização.	
Q11.5	Frente à capacidade da entidade de cometer fraudes, o auditor sempre deve crer que os registros e documentos contábeis da companhia são ilegítimos, até que se prove o contrário.	

FONTE: Elaboração própria (2017)

As responsabilidades do auditor frente à identificação de não conformidade com leis e regulamentos por parte da entidade são definidas pela NBC TA 200 (CFC, 2016), NBC TA 240 (CFC, 2016) e NBC TA 250 (CFC, 2009), as quais foram utilizadas para a composição do seguinte construto. O Quadro 2 mostra as variáveis que o compõe.

QUADRO 2: Composição do construto responsabilidade do auditor frente à não conformidade com leis e regulamentos

Responsabilidade frente à não conformidade com leis e regulamentos		Referências
Q5.2	Caso o auditor emita um parecer favorável a uma entidade, tem-se a segurança absoluta de que a entidade está em conformidade com todas as leis e regulamentos.	

Q5.6	Durante o processo de auditoria de uma determinada empresa, o auditor encontrou a ausência de não conformidade com leis e regulamentos. Frente a isso, o auditor deve aumentar suas suspeitas de que algo está errado e executar procedimentos adicionais de auditoria.	NBC TA 200(CFC, 2016)
Q11.2	É responsabilidade do auditor o conhecimento, bem como a detecção de possível não conformidade em todas as leis e regulamentos que regem uma entidade.	NBC TA 240(CFC, 2016) NBC TA 250(CFC, 2009).

FONTE: Elaboração própria (2017)

A NBC TA 240 (CFC, 2016), NBC TA 250 (CFC, 2009) e NBC TA 260 (CFC, 2009) estabelecem as responsabilidades do auditor no contexto de comunicação dentro e fora da entidade auditada. Porém, estudos como o de Porter e Gowthorpe (2004), mostram que a sociedade apresenta diferenças de expectativas quanto à comunicação por parte do auditor. Tais normas e estudos serviram de base para a construção desse construto.

QUADRO 3: Composição do construto responsabilidade do auditor quanto à comunicação

Responsabilidade frente quanto à comunicação		Referências
Q5.3	Mesmo que haja suspeita de fraude ou não conformidade, o auditor não pode levar o caso a conhecimento de terceiros, uma vez que o dever profissional do auditor de manter a confidencialidade da informação do cliente, impede que tais informações sejam dadas.	Porter e Gowthorpe (2004) Menezes e Costa (2012) NBC TA 240 (CFC, 2016) NBC TA 250(CFC, 2009) NBC TA 260(CFC, 2009).
Q5.7	É função do auditor comunicar aos investidores a sua opinião a cerca do desempenho da entidade.	
Q11.3	Ao realizar uma auditoria, o auditor identificou uma distorção relevante proveniente de fraude e prontamente comunicou a administração da entidade. Nesse caso, ele agiu errado, uma vez que a administração pode estar envolvida na fraude, e ele deveria ter levado o caso diretamente à justiça.	
Q11.6	Independente do país em que atue, ao haver suspeita ou ocorrência de distorção nas demonstrações de uma entidade, cabe ao auditor relatar tal fato as autoridades de supervisão, bem como expô-lo em seu relatório.	

FONTE: Elaboração própria (2017)

A NBC TA 265 (CFC, 2009) traz quais são as responsabilidades do auditor quanto ao controle interno da companhia auditada. Entretanto, estudos como o de Best *et al.* (2001) mostram que a sociedade tende a atribuir ao auditor responsabilidades nesse contexto que a ele não competem. Frente a isso, foi constituído o construto referente ao controle interno.

QUADRO 4: Composição do construto responsabilidade do auditor quanto ao controle interno

Responsabilidade frente quanto ao controle interno		Referências
Q5.4	É função do auditor conhecer toda a extensão do controle interno de uma entidade identificar as deficiências do mesmo.	Best <i>et al</i> (2001)

Q11.4	Não é função do auditor expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno.	NBC TA 265 (CFC, 2009)
Q11.7	Ao encontrar deficiências no controle interno de uma entidade, é de responsabilidade do auditor assegurar que a administração irá tomar as medidas corretivas.	

FONTE: Elaboração própria (2017)

3.3 População e Amostra

No presente estudo, teve-se como população de interesse a sociedade de modo geral, enquanto usuários das demonstrações contábeis, entretanto, subgrupos foram analisados no que se refere a seus níveis de conhecimento contábil, visando identificar se o conhecimento influencia na percepção da sociedade. Os subgrupos serão: (1) usuários das informações contábeis, que não possuam conhecimento contábil de nível superior; (2) estudantes do curso de Ciências Contábeis que já cursaram a disciplina de AC e (3) contadores.

De acordo Hair *et al.* (2010), uma amostra deve ter ao menos 5 respondentes para cada assertiva. A presente pesquisa possui 14 assertivas, sendo necessárias, dessa forma, 70 respostas. Porém, para dar maior confiabilidade a pesquisa, ao todo, foram auferidas 384 respostas. Todavia, como a amostra continha *outliers* e *missing values*, fez-se necessário a exclusão de alguns respondentes, chegando-se a um total de 340 respostas válidas. Dessas respostas, 119 eram de contadores, 107 eram de estudantes do curso de Ciências Contábeis e 114 correspondiam a outros usuários das Demonstrações Contábeis.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção há a apresentação da análise dos resultados da pesquisa. Primordialmente, encontra-se a definição do perfil da amostra, seguida da análise fatorial das escalas. Após a

análise fatorial das escalas, há a análise descritiva dos construtos e uma análise acerca das variáveis que influenciam o conhecimento do respondente. Por fim, existe a análise das diferenças entre os grupos.

4.1 Perfil da Amostra

Neste tópico serão discutidas algumas características que determinam o perfil dos respondentes da pesquisa, tais como gênero, faixa etária, frequência de consulta de relatórios financeiros etc.

TABELA 1: Perfil da amostra

Gênero		Faixa Etária		Nível de Escolaridade		FCRC		Grupo	
F	42,4%	15~24	41,8%	Ensino Fundamental	-	Nunca	22,4%	Contador	35%
M	57,6%	25~34	33,2%	Ensino Médio	2,6%	Raramente	22,4%	Estudante	31,5%
		35~44	15,6%	Ensino Superior	68,8%	Às vezes	27,4%	Usuário	33,5%
		44+	9,4%	Pós-graduação	28,5%	Sempre	27,9%		

FONTE: Dados da pesquisa (2017)

No que concerne ao gênero dos indivíduos, foi constatado uma maior expressividade do gênero masculino (57,6%) em comparação com o feminino (42,4%). Com relação a variável faixa etária, verificou-se que a maior parte dos respondentes concentra-se entre os 15 e os 24 anos de idade (41,8%), em seguida, encontram-se os que possuem de 25 aos 34 anos (33,2%). Aqueles que têm de 35 aos 44 anos representam 15,6% da amostra, e se constatou que aqueles que têm mais de 44 anos foram os que apresentaram o menor percentual (9,4%).

No que tange ao grau de escolaridade, não houve registro de frequência de indivíduos que estão em nível fundamental, sendo a categoria mais expressiva os que estão em nível superior (68,8%), seguida daqueles que estão em pós-graduação (28,5%). Aqueles que estão em nível médio apresentaram a menor percentual registrado (2,6%).

A partir da análise dos dados, também se pôde identificar que 35% da amostra correspondia ao grupo de contadores, 31,5% eram estudantes do curso de Ciências Contábeis, e 33,5% eram respondentes que não possuíam conhecimento contábil a nível superior, identificados nessa pesquisa como outros usuários das demonstrações contábeis.

Com relação à frequência com que os respondentes consultam relatórios contábeis, 27,9% afirmou sempre consultar relatórios contábeis, 27,4% afirmou às vezes consultá-los, e aqueles que afirmaram consultar raramente ou nunca, obtiveram o menor percentual, correspondendo a 22,4% cada.

Ao buscar identificar o nível de familiaridade dos respondentes com os assuntos relacionados à auditoria externa, constatou-se que, 67,6% afirmaram já ter estudado assuntos relacionados à auditoria externa, enquanto que 32,4% afirmaram nunca tê-lo feito. Também se observou que 67,9% dos respondentes disseram já terem lido ou consultado relatórios de auditoria independente, enquanto que 31,1% nunca o fizeram. No que tange o conhecimento das normas contábeis para trabalhos de auditoria, 56,5% afirmaram ter conhecimento de tais normas, e 43,5% afirmaram não conhecê-las.

A Tabela 2 traz cruzamentos dos grupos com as seguintes variáveis: leitura ou consulta de relatórios de auditoria independente, estudo de auditoria externa e conhecimento das normas para trabalhos de auditoria.

TABELA 2: Cruzamentos dos grupos com as variáveis referentes à auditoria externa

Grupo	Estudo		Consulta		Normas	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Estudante de contabilidade	100%	-	87,9%	12,1%	81,3%	18,7%
Contador	79%	21%	82,4%	17,6%	73,9%	26,1%
Usuário	25,4%	74,6%	34,2%	65,8%	14,9%	85,1%

FONTE: Dados da pesquisa (2017)

Referente ao nível de familiaridade de cada grupo com assuntos relacionados à auditoria externa pôde-se identificar que os estudantes de Ciências Contábeis foi o grupo que apresentou maior percentual no que concerne ao estudo de assuntos referentes à auditoria (100%), seguido pelo grupo de contadores (79%), e os outros usuários foram os que apresentaram o menor percentual (25,4%).

Ao buscar identificar se os respondentes já haviam lido ou consultado relatórios de auditoria, constatou-se que 87,9% dos estudantes e 82,4% dos contadores afirmaram já tê-lo feito, enquanto que, referente aos outros usuários, 34,2% afirmaram ter lido ou consultado tais relatórios.

No que concerne ao conhecimento das normas contábeis para trabalhos de auditoria, 81,3% dos estudantes e 73,9% dos contadores afirmaram possuir conhecimento das mesmas. Já no grupo dos outros usuários, apenas 14,9% afirmaram possuir conhecimentos de tais normas.

4.2 Análise fatorial das escalas

Nessa análise procurou-se identificar se todos os itens de cada construto convergiam para que houvesse a medição de um mesmo fator. Os padrões de conformidade para essa análise são: os escores fatoriais precisam ser superiores a 0,6 (PALANT, 2007), e a variância necessita ser acima de 50% (STREINER, 1994).

TABELA 3: Escores fatoriais e variância dos construtos

Construto	Menor escore	Variância extraída
Fraude	0,88	77,9%
Não conformidade	0,64	47,1%
Comunicação	0,62	43,4%
Controle interno	0,77	59,7%

FONTE: Dados da pesquisa (2017)

No construto referente à fraude, o menor escore foi de 0,88, e a variância foi de 77,9%. Houve a necessidade de exclusão do item Q5.5, por estar medindo um outro fator, e do item Q11.5, por apresentar um valor muito baixo em comparação a um nível aceitável ($< 0,6$). Após a exclusão de tais itens, pode-se observar que todos os dados são adequados para a análise fatorial.

No construto referente à não conformidade o menor escore encontrado foi de 0,64, e a variância foi de 47,1%. Apesar de a variância ser inferior a 50%, ela apresenta proximidade de tal valor, fazendo assim com que os dados do construto estejam aptos para a análise fatorial.

O menor escore encontrado para o construto referente à comunicação foi de 0,62, e a variância foi de 43,4%. Neste caso, o item Q5.3 foi removido, uma vez que esse estava a medir outro fator. Após a exclusão de tal item, pode-se afirmar que há adequação dos dados para a análise fatorial, mesmo a variância desse construto tendo sido inferior ao nível desejado (50%), uma vez que o valor obtido está à margem do valor esperado.

No construto referente ao controle interno, o menor escore achado foi de 0,77, e a variância foi de 59,7%. Houve a necessidade de exclusão do item Q11.4, uma vez que, de acordo com a análise, esse item estava medindo um outro fator. Após a exclusão de tal item, pode-se afirmar que todos os dados mostram adequação para a análise fatorial.

4.3 Análise descritiva dos construtos

Visando o melhor entendimento a cerca do comportamento da amostra nos quatro construtos da pesquisa, e após a exclusão de itens que estavam a medir um fator distinto, por

meio da análise fatorial, seguiu-se com a realização de uma análise descritiva de cada construto, de forma agregada, comparando quatro contextos da análise, sendo esses: o global, o dos usuários das demonstrações contábeis que não possuem conhecimento contábil de nível superior, o dos estudantes do curso de Ciências Contábeis e o dos contadores.

A divisão da análise se apresenta em três medidas, sendo essas: as medidas de posição (média e mediana), a medida de dispersão (desvio padrão) e as medidas de forma (assimetria e curtose).

Como parâmetros para análise, foram estabelecidos para as medidas de posição: 1-2 (nível baixo), 3-5 (nível médio), 6-7 (nível alto). Em relação ao desvio padrão, adotou-se que até 2, considera-se de baixa dispersão, para valores entre 2 e 3, a dispersão é interpretada como moderada e acima de 3, ela será considerada alta. Para os valores referentes à assimetria e curtose, seguem-se os padrões do Software SPSS, que indica que a variação de -1 a 1 encontra-se dentro da normalidade na distribuição da variável. Ressalta-se ainda que, quanto menor o nível de concordância dos respondentes com as variáveis, mais realistas são suas expectativas no que tange as responsabilidades do auditor.

A Tabela 4 traz as estatísticas descritivas acerca do construto responsabilidade frente à fraude. Com relação à análise global, nota-se que a média e a mediana obtiveram valores moderados. O desvio padrão foi baixo e as medidas de forma apontam para padrões dentro da normalidade em quase todos os grupos, sendo constatado que apenas no grupo referente aos outros usuários das demonstrações contábeis a curtose demonstra que os dados não seguem uma distribuição normal. Esse mesmo grupo foi o único que apresentou uma mediana alta. Pode-se perceber também que, em relação às responsabilidades do auditor frente à fraude, os estudantes e contadores obtiveram medidas de posição inferiores as dos usuários, demonstrando que estudantes do curso de Ciências Contábeis e contadores tendem a ter percepções mais realistas do que as dos demais usuários da informação contábil quanto às responsabilidades do auditor frente à fraude.

TABELA 4: Descrição do construto responsabilidade frente à fraude

Medidas	Nível de análise			
	Global	Usuário	Estudante	Contador
Média	4,83	5,64	3,80	4,99
Mediana	5,50	6,00	4,00	5,50
Desvio padrão	1,79	1,22	1,89	1,73
Assimetria	-0,74	-1,36	0,01	-0,86
Curtose	-0,43	2,29	-1,07	-0,03

FONTE: Dados da pesquisa (2017)

O construto referente à responsabilidade do auditor frente à não conformidade obteve, em sua análise global, uma média e uma mediana com valores moderados, a dispersão apontada pelo desvio padrão é baixa, e a assimetria e a curtose demonstram que a variável denota normalidade. Ao comparar os três grupos, nota-se que estudantes do curso de Ciências Contábeis e contadores, que são os grupos que apresentam maior nível de educação referente à auditoria externa, possuem menor nível de concordância com as assertivas, apresentando uma percepção mais realista do que os demais usuários de modo geral no que tange as responsabilidades do auditor frente à não conformidade com leis e regulamentos.

TABELA 5: Descrição do construto responsabilidade frente à não conformidade

Medidas	Nível de análise			
	Global	Usuário	Estudante	Contador
Média	5,15	5,37	4,81	5,24
Mediana	5,17	5,33	4,67	5,33
Desvio padrão	1,21	1,16	1,19	1,24
Assimetria	-0,67	-0,87	0,23	0,22
Curtose	0,69	1,13	0,46	0,44

FONTE: Dados da pesquisa (2017)

As medidas de posição (média e mediana) para o construto referente à responsabilidade quanto à comunicação assumiram valores moderados. A dispersão das respostas, demonstradas pelo desvio padrão, apresentam um nível baixo, e as medidas de forma (assimetria e curtose) apontam para a normalidade dos dados. Ao analisar os grupos de forma isolada, percebe-se que os estudantes de Ciências Contábeis apresentam uma melhor percepção acerca da responsabilidade do auditor quanto à comunicação, sendo os contadores o grupo seguinte em termos de percepção em conformidade com o que exige as normas. Percebe-se então que os outros usuários são os que apresentam as expectativas mais irreais.

TABELA 6: Descrição do construto responsabilidade quanto à comunicação

Medidas	Nível de análise			
	Global	Usuário	Estudante	Contador
Média	4,30	4,84	3,93	4,10
Mediana	4,33	5,00	4,00	4,00
Desvio padrão	1,40	1,27	1,19	1,51

Assimetria	-0,017	-0,66	0,04	0,01
Curtose	-0,49	-0,54	0,46	-0,73

FONTE: Dados da pesquisa (2017)

A Tabela 7 mostra as estatísticas descritas para o construto responsabilidade quanto ao controle interno. A média e a mediana, em análise global, para tal construto apontam valores de concordância com as assertivas do mesmo. O desvio padrão das respostas referentes a esse construto apresenta um nível baixo, e as medidas de forma apontam para a normalidade na distribuição das respostas. Nota-se ainda, por meio das medidas de posição, que estudantes do curso de Ciências Contábeis e contadores, grupos que apresentam um maior conhecimento a cerca das normas contábeis para trabalhos de auditoria, assumem uma percepção mais realista frente às responsabilidades do auditor quanto ao controle interno, se comparados ao grupo dos outros usuários das demonstrações contábeis.

TABELA 7: Descrição do construto responsabilidade quanto ao controle interno

Medidas	Nível de análise			
	Global	Usuário	Estudante	Contador
Média	4,56	5,09	4,07	4,50
Mediana	4,50	5,00	4,00	4,50
Desvio padrão	1,58	1,34	1,68	1,55
Assimetria	-0,27	-0,63	0,06	-0,11
Curtose	-0,56	0,31	-0,73	-0,55

FONTE: Dados da pesquisa (2017)

4.4 Análise das variáveis que denotam familiaridade

Visando chegar a uma melhor conclusão acerca de quais aspectos influenciam para que haja expectativas mais realistas por parte da população no que tange as responsabilidades do auditor independente, buscou-se fazer uma análise por meio do cruzamento das seguintes variáveis: estudo de assuntos relacionados à auditoria externa, frequência de consulta de relatórios contábeis, conhecimento das normas de auditoria e leitura ou consulta de relatórios de auditoria, com uma variável agregada que mede o nível de expectativas dos respondentes quanto às responsabilidades do auditor independente. Para tal, utilizou-se o teste de Qui-Quadrado, cujo é recomendado quando na análise há variáveis categóricas.

Cabe salientar que na presente pesquisa, quanto maior o nível de concordância dos respondentes com as assertivas, mais irrealistas são as expectativas desses acerca das

responsabilidades do auditor. De tal modo que, aqueles que apresentam um maior nível de conhecimento são os que possuem um menor nível de expectativas, e aqueles que possuem um alto nível de expectativas são os que têm um menor nível de conhecimento.

TABELA 8: Associação entre estudo de auditoria externa e o nível de expectativa

Estudo de auditoria externa	Nível de expectativa			Total
	Baixo	Médio	Alto	
Sim	44	145	41	230
Não	3	60	47	110

FONTE: Dados da pesquisa (2017)

Com relação a variável estudo de auditoria externa, o teste de Qui-Quadrado obteve um valor referente a 33,20, sendo o df 2, e a significância de 0,00. Tais resultados demonstram que ter estudado assuntos relacionados à auditoria externa é uma variável que tem significância e influencia diretamente as percepções dos respondentes. Dessa forma, pôde-se identificar que os respondentes que já haviam estudado assuntos relacionados à auditoria externa, possuíam expectativas mais realistas no que tange as responsabilidades do auditor independente, do que aqueles que não haviam estudado.

TABELA 9: Associação entre frequência de consulta de relatórios contábeis e nível de expectativa

Frequência de consulta dos relatórios contábeis	Nível de expectativa			Total
	Baixo	Médio	Alto	
Nunca	4	43	29	76
Raramente	11	40	25	76
Às vezes	18	65	10	93
Sempre	14	57	24	95

FONTE: Dados da pesquisa (2017)

A variável referente à frequência de consulta dos relatórios contábeis também obteve 0,00 de significância, mostrando que essa variável tem influência sobre as expectativas dos respondentes. O teste de Qui-Quadrado teve valor de 26,61 e o df foi 6. Frente a isso, pode-se afirmar que a frequência com que os respondentes consultam relatórios contábeis influencia a maneira como suas percepções são formadas. Assim sendo, usuários que tendem a utilizar relatórios contábeis com mais frequência, tendem a ter expectativas mais realistas.

TABELA 10: Associação entre o conhecimento das normas de auditoria e o nível de expectativa

Conhecimento das normas de auditoria	Nível de expectativa			Total
	Baixo	Médio	Alto	
Sim	40	115	37	192
Não	7	90	51	148

FONTE: Dados da pesquisa (2017)

No que concerne a variável referente ao conhecimento das normas de auditoria, foi identificado, por meio do teste de Qui-Quadrado, que ter conhecimento das normas contábeis para trabalhos de auditoria é um dos fatores determinantes para que haja expectativas mais realistas por parte da sociedade. O valor do teste de Qui-Quadrado foi de 23,14, o df foi 2 e a significância foi de 0,00. Desse modo, pode-se afirmar que os respondentes que possuíam um maior nível de conhecimento das normas contábeis para trabalhos de auditoria, também eram aqueles que tinham as expectativas mais realistas no que tange as responsabilidades do auditor ao prestar um serviço de auditoria.

TABELA 11: Associação entre leitura ou consulta de relatórios de auditoria e o nível de conhecimento

Leitura ou consulta de Relatórios de auditoria	Nível de expectativa			Total
	Baixo	Médio	Alto	
Sim	43	140	48	231
Não	4	65	40	109

FONTE: Dados da pesquisa (2017)

Em relação a variável leitura ou consulta de relatórios de auditoria, o teste de Qui-Quadrado obteve valor de 23,14, o df foi 2 e a significância foi de 0,00. Ou seja, o fato do respondente já ter lido ou consultado relatórios de auditoria apresenta influência significativa na percepção dos respondentes acerca das responsabilidades do auditor independente, de tal modo que os respondentes que já haviam lido ou consultado tais relatórios apresentaram expectativas mais realistas quanto às responsabilidades do auditor independente frente ao que exigem as normas.

4.5 Análise das diferenças entre os grupos

Apesar de na análise descritiva, realizada anteriormente, as medidas de tendência central terem revelado uma diferença entre os grupos no que tange aos construtos estudados na pesquisa, essas diferenças encontradas podem ser apenas de cunho quantitativo, dado a características amostrais, e não ter significância estatística. Para verificar se as diferenças

encontradas entre os grupos são estatisticamente significativas é necessário rodar testes de comparação.

Como os dados da amostra não seguem uma distribuição normal, fato que pôde ser visto por meio da análise descritiva, através do alto valor das medidas de forma no grupo de outros usuários, é necessário que se use testes não paramétricos. E, visto que o estudo trabalha com mais de duas amostras (três), o teste mais indicado é o de Kruskal-Wallis, o qual os resultados estão apresentados a seguir.

TABELA 12: Diferença entre os grupos medida por meio do Teste de Kruskal-Wallis

Construto	Grupo	Média do <i>Rank</i>	Qui-Quadrado	Df	sig
Fraude	Usuário	213,79	55,91	2	0,00
	Estudante	116,36			
	Contador	177,31			
Não conformidade	Usuário	190,05	15,27	2	0,00
	Estudante	140,69			
	Contador	178,57			
Comunicação	Usuário	208,31	26,78	2	0,00
	Estudante	143,80			
	Contador	158,29			
Controle interno	Usuário	204,64	24,28	2	0,00
	Estudante	140,67			
	Contador	164,62			

FONTE: Dados da pesquisa (2017)

O teste de Kruskal-Wallis demonstrou haver diferença estatística significativa em todos os grupos analisados. Cabe salientar que quanto menor a média do *rank*, mais realistas são as expectativas do grupo no que tange as responsabilidades do auditor independente à luz das normas contábeis.

No construto referente à fraude, pôde-se constatar que o grupo de estudantes foi o grupo que apresentou as expectativas mais realistas com relação às responsabilidades do auditor independente frente à fraude, estando os contadores em segundo lugar, e os outros usuários das demonstrações contábeis em terceiro, mostrando que os usuários tendem a ter as expectativas menos realistas no contexto de fraude. Enfatiza-se que esse foi o construto que obteve a maior e a menor média do *rank* de modo geral, mostrando que as expectativas dos estudantes são mais realistas no contexto de fraude se comparadas aos outros construtos, enquanto que as expectativas dos usuários são as mais irrealistas no mesmo contexto.

Os resultados apontam que há diferenças de expectativas entre o que as normas exigem dos auditores no contexto de fraude e a percepção dos diversos grupos. Esse resultado reforça estudos como o de Best, Buckby e Tan (2001), Sidani (2007), Almeida e Colomina (2008) e Oseni e Ehim (2012), que demonstraram haver uma lacuna de expectativas superior nas áreas referentes às responsabilidades do auditor no contexto de prevenção e detecção de fraudes.

No construto referente às responsabilidades do auditor frente à não conformidade com leis e regulamentos, constatou-se que os estudantes do curso de Ciências Contábeis foram os que apresentaram uma percepção mais condizente com o que as normas asseveram ser de responsabilidade do auditor independente nesse contexto, uma vez que esse grupo apresentou a menor média do *rank*. Os contadores ficaram em segundo lugar no *rank*, e os outros usuários das demonstrações contábeis em terceiro, mostrando que os usuários têm expectativas menos realistas do que os contadores. Em todos os grupos, encontraram-se diferenças de expectativas entre o que as normas delimitam ser de responsabilidade do auditor e o que a sociedade crê que seja de sua responsabilidade.

Pode-se identificar, no construto referente à comunicação, que os usuários que não possuem conhecimento contábil de nível superior apresentaram a maior média do *rank*, sendo esse o grupo que possui as expectativas menos realistas quanto às responsabilidades do auditor elucidadas pelas normas para trabalhos de auditoria referentes à comunicação interna e externa à entidade. Os estudantes apresentaram as expectativas mais realistas, uma vez que esses tiveram a menor média do *rank*, e os contadores ficaram em segundo lugar. Os dados da pesquisa seguem a tendência de estudos como o de Porter e Gowthorpe (2004) e Menezes e Costa (2012), demonstrando que existe uma diferença de expectativas entre o que a sociedade espera do auditor independente e quais são suas reais responsabilidades referentes à comunicação e divulgação de informações acerca da entidade.

Constatou-se que, no construto concernente ao controle interno, os estudantes de Ciências Contábeis apresentaram a menor média do *rank*, demonstrando que esse grupo possui as expectativas mais realistas no que se refere às responsabilidades do auditor independente frente ao controle interno. Os contadores foram os que ficaram em segundo lugar com relação ao nível de adequação entre a percepção e o que as normas exigem, e os outros usuários das demonstrações contábeis foram os que apresentaram as expectativas menos realistas. Apesar de alguns grupos terem percepções mais adequadas com as normas, em todos os grupos há lacuna de expectativas, corroborando com estudos como o de Best, Buckby e Tan (2001), que demonstraram haver expectativas com relação ao auditor poder deliberar a cerca da solidez dos controles internos da entidade.

Buscou-se também comparar os grupos da seguinte forma: estudantes e usuários, contadores e usuários e contadores e estudantes. Foi identificado que, ao comparar estudantes e usuários, a pesquisa convergiu com resultados encontrados por Monroe e Woodliff (1993), uma vez que estudantes de auditoria tenderam a ter expectativas mais razoáveis do que os demais respondentes. Com relação à análise referente aos contadores e usuários, os resultados convergiram com o estudo de Sidani (2007), uma vez que os contadores tiveram percepções mais realistas com o que as normas exigem dos auditores independentes. Ao comparar os contadores e estudantes, os resultados não convergiram com os encontrados por Monroe e Woodliff (1994), uma vez que na presente pesquisa, os estudantes tiveram expectativas mais realistas do que os contadores, fato que ocorre devido ao nível de educação em auditoria por parte dos estudantes.

Os resultados da pesquisa corroboram com os estudos de Monroe e Woodliff (1993), Epstein e Geiger (1994) e Pierce e Kilcommins (1996), que demonstraram anteriormente que quanto maior o nível de conhecimento e de educação em auditoria, mais realistas são as expectativas por parte da população.

A influência do conhecimento fica nítida na presente pesquisa uma vez que, em todos os construtos, os estudantes de Ciências Contábeis, grupo em que 100% dos questionados possuíam conhecimento acerca de auditoria e 81,3% afirmaram ter conhecimento das normas para trabalhos de auditoria, foram os respondentes que apresentaram as expectativas mais realistas frente ao que as normas exigem que sejam de responsabilidade do auditor, seguidos do grupo de contadores, em que 79% haviam estudado assuntos relacionados à auditoria e 73,9% dizem conhecer as normas, e em terceiro lugar vem os outros usuários, onde apenas 25,4% já haviam estudado assuntos referentes a auditoria externa e apenas 14,9% afirmaram ter conhecimento das normas contábeis para trabalhos de auditoria.

5 CONCLUSÃO

A preocupação acerca das diferenças de expectativas dos usuários frente às responsabilidades do auditor independente datam a década de 70. A partir de então, diversos estudiosos buscaram identificar a existência e a natureza dessas diferenças de expectativas em diversos países.

Apesar da quantidade de estudos que visam identificar se as diferenças de expectativas ainda se mantêm, estudos que apontam fatores determinantes para que haja essa diferença de expectativas existem em menor grau.

A presente pesquisa buscou identificar qual a percepção de contadores, estudantes do curso de Ciências Contábeis e outros usuários das demonstrações contábeis acerca das responsabilidades do auditor independente, chegando à conclusão que a sociedade tende a atribuir um alto grau de legitimidade a auditoria, uma vez que a percepção da sociedade difere do que exige a norma, atribuindo aos auditores responsabilidades que não são de sua incumbência.

Pôde-se observar que a sociedade possui expectativas irrealistas em todos os construtos analisados na presente pesquisa, e o primeiro objetivo específico, que visava analisar a percepção dos grupos em confronto com as normas de responsabilidade do auditor foi atingido, uma vez que todas as assertivas presentes na pesquisa foram retiradas do escopo das normas, e foi possível identificar que a percepção dos diversos grupos apresenta diferença do que a norma exige do auditor. Isso fica claro em todos os contextos analisados.

No contexto de fraude, há a crença de que o auditor é responsável por identificar toda e qualquer distorção existente na companhia. Referente a não conformidade com leis e regulamentos, constatou-se que há a percepção de que o auditor é responsável por conhecer toda e qualquer lei que rege uma entidade. Em relação à comunicação, acredita-se que ao encontrar distorções, o auditor deve comunicar primordialmente a órgãos externos a companhia, e no que concerne ao controle interno, existem expectativas quanto ao auditor conhecer toda a extensão do controle interno de uma entidade.

Ainda ao analisar os construtos, foi identificadas expectativas como as de que o auditor oferece segurança absoluta, analisa todas as transações da companhia auditada, comunica aos investidores uma opinião acerca do desempenho da entidade, atesta sobre o controle interno e assegura que medidas corretivas serão tomadas ao encontrar deficiências no mesmo etc.

O segundo objetivo específico também foi atingido, uma vez que procurou investigar se havia associação entre as expectativas da sociedade no que tange as responsabilidades do auditor independente e as variáveis que denotam o nível de familiaridade acerca de auditoria. Os testes demonstraram que a frequência com que se lê ou consulta relatórios contábeis, o fato de já ter lido ou consultado relatórios de auditoria, o conhecimento das normas para trabalhos de auditoria e já ter estudado assuntos relacionados à auditoria externa são fatores que auxiliam para que haja a formação de expectativas mais realistas por parte da sociedade.

O terceiro objetivo visava comparar os níveis de conhecimento de contadores, estudantes do curso de Ciências Contábeis e outros usuários das demonstrações contábeis quanto às responsabilidades do auditor independente. Por meio do teste de Kruskal-Wallis, demonstrou-se que há diferença estatística significativa entre os grupos analisados, e foi identificado que o grupo de estudantes foi o que apresentou as expectativas mais realistas referentes às responsabilidades do auditor independente, tal resultado ocorreu uma vez que esse grupo obtivera a maior frequência e o maior percentual nos fatores que influenciam na formação de expectativas mais realistas.

Desse modo, ao alcançar os três objetivos específicos traçados, e o objetivo geral da pesquisa, acredita-se ter respondido de maneira satisfatória o problema de pesquisa, que foi: “qual a percepção de contadores, estudantes e outros usuários quanto às responsabilidades do auditor independente frente ao que está prescrito pelas Normas Técnicas para Trabalhos de Auditoria?”.

O estudo e seus resultados apresentaram limitações no que concerne ao trabalho com amostras. Uma vez que se buscou identificar qual a lacuna de expectativa existente na sociedade, ao trabalhar com amostras, limita-se a aplicação da pesquisa a uma parcela da população. Dessa forma, acredita-se que provas mais convincentes podem ser obtidas ao utilizar um grupo maior de respondentes.

O resultado desse estudo, apesar das limitações, traz contribuições acadêmicas, uma vez que esse poderá ser utilizado como base para ratificar a existência de diferenças de expectativas entre a sociedade em relação às responsabilidades do auditor independente mediante o que exigem as normas de auditoria, além de trazer quais fatores influenciam a formação de percepções que converjam com aquilo que as normas exigem desse profissional, podendo ser utilizado como referencial para pesquisas futuras.

A presente pesquisa também tem por objetivo trazer contribuições na área profissional, uma vez que busca servir de base para o entendimento de que há necessidade da identificação e do estabelecimento de políticas que visem à diminuição das diferenças no nível de expectativas por parte da população no que tange às responsabilidades do auditor independente. Podendo ser utilizada por auditores independentes para que esses busquem trazer a sociedade quais são suas reais responsabilidades, visando reduzir o litígio existente entre a sociedade e a auditoria.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, K.; FILHO, J.; BRUNI, A. Um Estudo Empírico Sobre A Produção de Legitimidade em Auditoria e As Expectation Gap. **XX Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. São Paulo, 2010.

ALMEIDA, B. A contabilidade e Auditoria na Sociedade Atual: uma análise sistêmica. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 54, p. 15-26. 2012.

ALMEIDA, B. Auditoria e sociedade: o diálogo necessário. **Revista de Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 34, p. 80-96. 2004.

ALMEIDA, B.; COLOMINA, C. Evidencia de lãs diferencias de expectativas em auditoria em mercados bursáteis de reducida dimensión: El caso português. **Revista de Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 47, p. 102-111, maio/ago. 2008.

ASARE, N.; WILLIAMS, A; ADAFULA, B; ONUMAH, J. Deconstructing the Audit Expectation Gap Concept. **Research Journal of Finance and Accounting**. Vol.7, N.15. 2016.

BEST, P.; BUCKBY, S.; TAN, C. Priors evidence of the audit expectation gap in Singapore. **Managerial Auditing Journal**, v. 16, n. 3, p.134-144. 2001.

COHEN COMMISSION. Commission on Auditor's Responsibilities. **Report, conclusions and recommendations**. New York. AICPA, 1978.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBEIS. **CPC 00:estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis**. 2011. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 13 abr. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - (Brasil). Resolução Nº 1.203/09, de 27 de Novembro de 2009. **Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 200**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 jan. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - (Brasil). Resolução Nº 1.207/09, de 27 de Novembro de 2009. **Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 240**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 29 jan. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - (Brasil). Resolução Nº 1.208/09, de 27 de Novembro de 2009. **Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 250**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 29 jan. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - (Brasil). Resolução Nº 1.209/09, de 27 de Novembro de 2009. **Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 260**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 jan. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - (Brasil). Resolução Nº 1.210/09, de 27 de Novembro de 2009. **Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 265**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 jan. 2017.

EPSTEIN, M.; GEIGER, M. Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap. **Journal of accountancy**, v. 177, n. 1, p. 60-66. 1994.

FOLHA – Folha de S. Paulo. **Órgão dos EUA impõe multa à Deloitte de US\$ 8 milhões por auditoria da Gol**. Disponível em:< <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/12/1838670->

orgao-dos-eua-impoe-multa-a-deloitte-de-us-8-mi-em-caso-envolvendo-a-gol.shtml l>. Acesso em: 20 jan. 2015.

FÜREDI-FÜLÖP, J. An Empirical Study of Audit Expectation Gap in Hungary. **Theory, Methodology, Practice**, v. 11, n. 1, p. 37-46. 2015.

HAIR, J.; BLACK, W.; BABIN, B.; ANDERSON, R. **Multivariate Data Analysis: A Global Perspective**, New Jersey, Pearson Prentice Hall. 2010.

HUMPHREY, C; Moizer, P; Turley, S. The Audit Expectation Gap in the United Kingdom. London: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1992.

KNECHEL, W. **Auditing: Assurance & Risk**. 2. Ed. University of Florida: South-Western College Publishing, 2001.

LIGGIO, C. The Expectation Gap: The Accountant's legal Waterloo. **Journal of Contemporary Business**, vol.3, n.3, p. 27 – 44. 1974.

LONGO, C. **Manual de auditoria e revisão das demonstrações financeiras**. São Paulo: Atlas, 2011.

MENEZES, A.; COSTA, F. *Expectation Gap em Auditoria: Impactos no Brasil Após a Adoção do Projeto Clarity*. **XXVI Encontro da ANPAD**. Rio de Janeiro, 2012.

MONROE, G.; WOODLIFF, D. The effect of education on the audit expectation gap. **Accounting and Finance**, n. 33, p. 61-78. 1993.

MONROE, G.; WOODLIFF, D. AN EMPIRICAL INVESTIGATION OF THE AUDIT EXPECTATION GAP: AUSTRALIAN EVIDENCE. **Accounting & Finance**, v. 34, n. 1, p. 47-74. 1994.

OSANI, I.; EHIMI, O. Existence and nature of audit expectation gap: nigerian perspective. **Asian Economic and Financial Review**, v. 2, n. 8, p. 1051-1063. 2012.

PALLANT, J. **SPSS Survival Manual**. Open University Press, 2007.

PARASURAMAN, A.; ZEITHAML, V.; BERRY, L. "SERVQUAL: a multiple-item scale for measuring consumer perceptions of service quality". **Journal of Retailing**, v. 64, p. 12-40. 1988.

PIERCE, B.; KILCOMMINS, M. *The audit expectations gap: the role of auditing education*. **DCU Business School Research Paper Series**, Irlanda, n. 13. 1996.

PORTER, B. An empirical study of the audit expectation performance gap. **Accounting and Business Research**, London, v. 24, n. 93, p. 49-68. 1993.

PORTER, B.; GOWTHORPE C. **Audit Expectation-Performance Gap In The United Kingdom In 1999 And Comparison With The Gap In New Zealand In 1989 And In 1999**. 1 ed. United Kingdom: The Institute of Chartered Accountants of Scotland Edinburgh, 2004.

POWER, M. The audit society. In: HOPWOOD, Anthony G.; MILLER, Peter. **Accounting as social and institutional practice**. New York: Cambridge University Press, 1994.

SALEHI, M. Quantifying Audit Expectation Gap: A New approach to Measuring Expectation Gap. **Zagreb International Review of Economics & Business**, vol. 19, n. 1, p. 25-44. 2016.

SALEHI, M.; MANSOURY, A.; AZARY, Z. Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran. **International Journal of Economics and Finance**, v. 1, n. 1. 2009.

SANTOS, E. ; PEREIRA, A. O Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis: uma abordagem sobre o parecer-padrão, atualmente em vigor no Brasil. **Revista Administração Online – FECAP**. São Paulo, v. 5, n. 3, p. 26-38, jul./ago./set., 2004.

SIDANI, Y. The audit expectation gap: evidence from Lebanon. **Managerial Auditing Journal**, v. 22, n.3. 2007.

SIDDIQUI, J.; NASREEN, T.; LEMA, A. The audit expectation gap and the role of audit education: the case of na emerging economy. **Managerial Auditing Journal**, v. 24, n. 6, p. 564-583. 2009.

STREINER, D. Figuring Out Factors: The Use and Misuse of Factor Analysis. **The Canadian Journal of Psychiatry**, v. 39, n. 3, p. 135-140, 1994.

WOLF, F.; TACKETT, J.; CLAYPOOL, G. Audit disaster futures: antidotes for the expectation gap? **Managerial Auditing Journal**, v. 14, n. 9, p. 468-478. 1999.

APÊNDICE A- QUESTIONÁRIO APLICADO

QUESTIONÁRIO

Prezado(a) respondente, a sua participação nessa pesquisa é muito importante, pois suas respostas irão nos proporcionar um melhor entendimento a cerca das diferenças de expectativas existentes entre a sociedade e o que consta nas Normas Brasileiras de Contabilidade a cerca das responsabilidades do auditor independente. Cabe ressaltar que esta pesquisa é de cunho acadêmico. Obrigada!

1. Qual o seu sexo?

() Feminino () Masculino

2. Quantos anos você tem? _____

3. Qual o seu grau de escolaridade:

a) () Ensino Fundamental
(completo/incompleto)

b) () Ensino Médio
(completo/incompleto)

() Ensino Superior
(completo/incompleto)

() Pós-graduação
(completo/incompleto)

4. Qual curso fez ou faz?

() Ciências Contábeis () Outro: _____

5. Responda de acordo com o seu grau de concordância com as assertivas abaixo. Assinale de 1(um) a 7(sete), na escala à direita de cada item, sendo 1(um) **discordo totalmente** e 7(sete) **concordo totalmente**.

O auditor é responsável por detectar toda e qualquer distorção proveniente de fraude.	1	2	3	4	5	6	7
Caso o auditor emita um parecer favorável a uma entidade, tem-se a segurança absoluta de que a entidade está em conformidade com todas as leis e regulamentos.	1	2	3	4	5	6	7
Mesmo que haja suspeita de fraude ou não conformidade, o auditor não pode levar o caso a conhecimento de terceiros, uma vez que o dever profissional do auditor de manter a confidencialidade da informação do cliente, impede que tais informações sejam dadas.	1	2	3	4	5	6	7
É função do auditor conhecer toda a extensão do controle interno de uma entidade e identificar as deficiências do mesmo.	1	2	3	4	5	6	7
O auditor não é responsável por estabelecer juridicamente se houve ocorrência de fraude.	1	2	3	4	5	6	7
Durante o processo de auditoria de uma determinada empresa, o auditor encontrou a ausência de não conformidade com leis e regulamentos. Frente a isso, o auditor deve aumentar suas suspeitas de que algo está errado e executar procedimentos adicionais de auditoria.	1	2	3	4	5	6	7
É função do auditor comunicar aos investidores a sua opinião a cerca do desempenho da entidade.	1	2	3	4	5	6	7

6. Marque a alternativa que melhor o descreve:

- () Estudante do curso de ciências contábeis () Contador () Auditor Independente
() Nenhuma das alternativas anteriores

7. Com que frequência você consulta Relatórios Contábeis?

- () Nunca () Raramente () As vezes () Sempre

8. Você já leu/consultou relatórios de auditoria?

- a) () Sim b) () Não

9. Você já estudou assuntos relacionados a Auditoria Externa?

- a) () Sim b) () Não

10. Você tem conhecimento das Normas Brasileiras de Contabilidade para Trabalhos de Auditoria?

- a) () Sim b) () Não

11. Responda os itens abaixo de acordo com o seu grau de concordância, onde 1(um) representa **alto nível de discordância** e 7(sete) representa **alto nível de concordância**.

Para certificar-se de que não há ocorrência de fraude em determinada companhia, o auditor deve analisar todas as transações da organização.	1	2	3	4	5	6	7
É responsabilidade do auditor o conhecimento, bem como a detecção de possível não conformidade em todas as leis e regulamentos que regem uma entidade.	1	2	3	4	5	6	7
Ao realizar uma auditoria, o auditor identificou uma distorção relevante proveniente de fraude e prontamente comunicou a administração da entidade. Nessa caso, ele agiu errado, uma vez que a administração pode estar envolvida na fraude, e ele deveria ter levado o caso diretamente à justiça.	1	2	3	4	5	6	7
Não é função do auditor expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno.	1	2	3	4	5	6	7

Frente a capacidade da entidade de cometer fraudes, o auditor sempre deve crer que os registros e documentos contábeis da companhia são ilegítimos, até que se prove o contrário.	1	2	3	4	5	6	7
Independente do país em que atue, ao haver suspeita ou ocorrência de distorção nas demonstrações de uma entidade, cabe ao auditor relatar tal fato as autoridades de supervisão, bem como expô-lo em seu relatório.	1	2	3	4	5	6	7
Ao encontrar deficiências no controle interno de uma entidade, é de responsabilidade do auditor assegurar que a administração irá tomar as medidas corretivas.	1	2	3	4	5	6	7

APÊNDICE B- SAÍDAS DO SOFTWARE SPSS

Lista de siglas das variáveis:

F- Fraude

CLR- Conformidade com leis e regulamentos

CO- Comunicação

CI- Controle interno

EA- Estudou auditoria externa

FCRC- Frequência de consulta dos relatórios contábeis

LCRA- Leu ou consultou relatórios de auditoria

CN- Conhecimento das normas de auditoria

Frequency Table

Sexo

	Frequência	Porcentual	Porcentagem válida	Porcentagem acumulativa
Feminino	144	42,4	42,4	42,4
Válido Masculino	196	57,6	57,6	100,0
Total	340	100,0	100,0	

FaixaEtaria

	Frequência	Porcentual	Porcentagem válida	Porcentagem acumulativa
De 15 a 24 anos	142	41,8	41,8	41,8
De 25 a 34 anos	113	33,2	33,2	75,0
Válido De 35 a 44 anos	53	15,6	15,6	90,6
Acima de 44 anos	32	9,4	9,4	100,0
Total	340	100,0	100,0	

Escolaridade

	Frequência	Porcentual	Porcentagem válida	Porcentagem acumulativa
Ensino Médio	9	2,6	2,6	2,6
Válido Ensino Superior	234	68,8	68,8	71,5
Pós-graduação	97	28,5	28,5	100,0

Total	340	100,0	100,0
-------	-----	-------	-------

Grupo

	Frequência	Porcentual	Porcentagem válida	Porcentagem acumulativa
Estudante de Contabilidade	107	31,5	31,5	31,5
Contador	119	35,0	35,0	66,5
Válido usuário	114	33,5	33,5	100,0
Total	340	100,0	100,0	

EA

	Frequência	Porcentual	Porcentagem válida	Porcentagem acumulativa
Sim	230	67,6	67,6	67,6
Válido Não	110	32,4	32,4	100,0
Total	340	100,0	100,0	

FCRC

	Frequência	Porcentual	Porcentagem válida	Porcentagem acumulativa
Nunca	76	22,4	22,4	22,4
Válido Raramente	76	22,4	22,4	44,7

As vezes	93	27,4	27,4	72,1
Sempre	95	27,9	27,9	100,0
Total	340	100,0	100,0	

LCRA

	Frequência	Porcentual	Porcentagem válida	Porcentagem acumulativa
Sim	231	67,9	67,9	67,9
Válido Não	109	32,1	32,1	100,0
Total	340	100,0	100,0	

CN

	Frequência	Porcentual	Porcentagem válida	Porcentagem acumulativa
Sim	192	56,5	56,5	56,5
Válido Não	148	43,5	43,5	100,0
Total	340	100,0	100,0	

Análise fatorial - F**Variância total explicada**

Componente	Valores próprios iniciais	Somas de extração de carregamentos ao quadrado
------------	---------------------------	---

	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância
1	1,557	77,850	77,850	1,557	77,850
2	,443	22,150	100,000		

Método de extração: análise do componente principal.

Matriz de componente^a

	Componente
	1
O auditor é responsável por detectar toda e qualquer distorção proveniente de fraude.	,882
Para certificar-se de que não há ocorrência de fraude em determinada companhia, o auditor deve analisar todas as transações da organização.	,882

Método de extração: Análise do Componente principal.^a

a. 1 componentes extraídos.

Análise fatorial- CLR

Variância total explicada

Componente	Valores próprios iniciais	Somas de extração de carregamentos ao quadrado

	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância
1	1,413	47,115	47,115	1,413	47,115
2	,859	28,642	75,757		
3	,727	24,243	100,000		

Matriz de componente^a

	Componente
	1
Caso o auditor emita um parecer favorável a uma entidade, tem-se a segurança absoluta de que a entidade está em conformidade com todas as leis e regulamentos.	,669
Durante o processo de auditoria de uma determinada empresa, o auditor encontrou a ausência de não conformidade com leis e regulamentos. Frente a isso, o auditor deve aumentar suas suspeitas de que algo está errado e executar procedimentos adicionais de au	,637
É responsabilidade do auditor o conhecimento, bem como a detecção de possível não conformidade em todas as leis e regulamentos que regem uma entidade.	,749

Método de extração: Análise do Componente principal.^a

a. 1 componentes extraídos.

Análise fatorial- CO

Variância total explicada

Componente	Valores próprios iniciais	Somas de extração de carregamentos ao quadrado
------------	---------------------------	--

	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância
1	1,303	43,444	43,444	1,303	43,444
2	,878	29,263	72,707		
3	,819	27,293	100,000		

Matriz de componente^a

	Componente
	1
É função do auditor comunicar aos investidores a sua opinião a cerca do desempenho da entidade.	,616
Ao realizar uma auditoria, o auditor identificou uma distorção relevante proveniente de fraude e prontamente comunicou a administração da entidade. Nessa caso, ele agiu errado, uma vez que a administração pode estar envolvida na fraude, e ele deveria ter	,692
Independente do país em que atue, ao haver suspeita ou ocorrência de distorção nas demonstrações de uma entidade, cabe ao auditor relatar tal fato as autoridades de supervisão, bem como expô-lo em seu relatório.	,667

Método de extração: Análise do Componente principal.^a

a. 1 componentes extraídos.

Análise fatorial- CI

Variância total explicada

Componente	Valores próprios iniciais	Somas de extração de carregamentos ao quadrado
------------	---------------------------	--

	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância
1	1,195	59,738	59,738	1,195	59,738
2	,805	40,262	100,000		

Matriz de componente^a

	Componente
	1
É função do auditor conhecer toda a extensão do controle interno de uma entidade e identificar as deficiências do mesmo.	,773
Ao encontrar deficiências no controle interno de uma entidade, é de responsabilidade do auditor assegurar que a administração irá tomar as medidas corretivas.	,773

Método de extração: Análise do Componente principal.^a

a. 1 componentes extraídos.

Análise descritiva dos construtos

Estatísticas

	CLR_geral	CO_geral	CI_geral	F_geral
N				
Válido	340	340	340	340
Ausente	0	0	0	0

Média	5,1466	4,2951	4,5618	4,8324
Mediana	5,1667	4,3333	4,5000	5,5000
Modelo padrão	1,21372	1,39185	1,57759	1,79597
Assimetria	-,661	-,017	-,271	-,741
Erro de assimetria padrão	,132	,132	,132	,132
Kurtosis	,692	-,486	-,561	-,425
Erro de Curtose padrão	,264	,264	,264	,264

Tabulações cruzadas

EA * Expectativa

Tabulação cruzada

Contagem

	Expectativa			Total
	1	2	3	
EA Sim	44	145	41	230
EA Não	3	60	47	110
Total	47	205	88	340

Testes de qui-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	33,202 ^a	2	,000
Razão de verossimilhança	36,303	2	,000

Associação Linear por Linear	33,090	1	,000
N de Casos Válidos	340		

a. 0 células (0,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é 15,21.

FCRC * Expectativa

Tabulação cruzada

Contagem

	Expectativa			Total
	1	2	3	
Nunca	4	43	29	76
Raramente	11	40	25	76
As vezes	18	65	10	93
Sempre	14	57	24	95
Total	47	205	88	340

Testes de qui-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	22,612 ^a	6	,001
Razão de verossimilhança	25,269	6	,000

Associação Linear por Linear	8,881	1	,003
N de Casos Válidos	340		

a. 0 células (0,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é 10,51.

LCRA * Expectativa

Tabulação cruzada

Contagem

	Expectativa			Total
	1	2	3	
Sim	43	140	48	231
Não	4	65	40	109
Total	47	205	88	340

Testes de qui-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	19,227 ^a	2	,000
Razão de verossimilhança	21,842	2	,000
Associação Linear por Linear	18,387	1	,000
N de Casos Válidos	340		

a. 0 células (0,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é 15,07

CN * Expectativa

Tabulação cruzada

Contagem

	Expectativa	Total
--	-------------	-------

	1	2	3	
Sim	40	115	37	192
Não	7	90	51	148
Total	47	205	88	340

Testes de qui-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	23,140 ^a	2	,000
Razão de verossimilhança	25,178	2	,000
Associação Linear por Linear	21,332	1	,000
N de Casos Válidos	340		

a. 0 células (0,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é 20,46.

Kruskal-Wallis Test

Classificações

Grupo	N	Mean Rank
CLR_geral Estudante de Contabilidade	107	140,69

	Contador	119	178,57
	Usuário	114	190,05
	Total	340	
	Estudante de Contabilidade	107	143,80
CO_geral	Contador	119	158,29
	Usuário	114	208,31
	Total	340	
	Estudante de Contabilidade	107	140,67
CI_geral	Contador	119	164,62
	Usuário	114	204,64
	Total	340	
	Estudante de Contabilidade	107	116,36
F_geral	Contador	119	177,71
	Usuário	114	213,79
	Total	340	

Test Statistics^{a,b}

	CLR_geral	CO_geral	CI_geral	F_geral
Qui-quadrado	15,273	26,777	24,278	55,911
Df	2	2	2	2
Significância Assintótica	,000	,000	,000	,000

a. Kruskal-Wallis Test;

b. Variável de agrupamento: Grupo